



LES DIMENSIONS DE LA PERFORMANCE DES CABINETS D'AUDIT LEGAL - THE PERFORMANCE DIMENSIONS OF LEGAL AUDIT FIRMS

Viet Ha Vu

► To cite this version:

Viet Ha Vu. LES DIMENSIONS DE LA PERFORMANCE DES CABINETS D'AUDIT LEGAL - THE PERFORMANCE DIMENSIONS OF LEGAL AUDIT FIRMS. La place de la dimension européenne dans la Comptabilité Contrôle Audit, May 2009, Strasbourg, France. pp.CD ROM. halshs-00459407

HAL Id: halshs-00459407

<https://shs.hal.science/halshs-00459407>

Submitted on 23 Feb 2010

HAL is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L'archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d'enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.

LES DIMENSIONS DE LA PERFORMANCE DES CABINETS

D'AUDIT LEGAL

THE PERFORMANCE DIMENSIONS

OF LEGAL AUDIT FIRMS

Viet Ha TRAN VU

Professeur à l'ISG Paris

Email : viet-ha.tran-vu@isg.fr

Résumé

La qualité de la certification des comptes par les cabinets d'audit légal est un élément important de la transparence des activités économiques. Plusieurs acteurs contribuent à cette qualité : les auditeurs, les cabinets d'audit et les organismes professionnels. Les cabinets se doivent de concilier leurs objectifs d'entreprises lucratives et les desiderata des différentes parties prenantes. Ils doivent donc être performants à plusieurs niveaux.

La présente recherche étudie les dimensions de la performance des cabinets d'audit dans leur mission d'audit légal des comptes. L'outil proposé se présente sous la forme d'un tableau de bord stratégique intégré. Nous avons en effet combiné les approches des TBS anglo-saxons (le Balanced ScoreCard de Kaplan et Norton, 1992, 1998, 2000), scandinaves (la navigateur de Skandia d'Edvinsson et Malone, 1997) et des fondements pour appréhender le capital intellectuel (Roos et al., 1997, Johnson, 1999). La construction de l'échelle de mesure suit la démarche préconisée par Churchill (1979). L'étude met en évidence certaines dimensions de la performance des cabinets d'audit selon la perception des auditeurs français, à travers les Analyses en Composantes Principales (ACP) et les Analyses Factorielles Confirmatoires (AFC). Il est intéressant de trouver que la dimension Finance n'est pas validée dans notre modèle. L'analyse typologique permet de classer les cabinets en quatre groupes selon leurs dimensions de la performance : les réputés, les normatifs, les adaptatifs et les passifs.

Mots clés : audit légal, performance, démarche de Churchill, Balanced Scorecard, capital intellectuel.

Abstract

The quality of accounts certification rendered by the legal audit firms is an important element in the transparency of economic activities. Many actors contribute to the quality: auditors, audit firms and professional organizations. The audit firms must reconcile their lucrative aim and the demands of different stakeholders. The firms must therefore be performing at several levels.

This research studies the performance indicators of audit firms in their legal mission in France. The proposed tool to measure performance is in the form of a strategic scorecard, which is a combination of the Balanced Scorecard (Kaplan and Norton, 1992, 1998, 2000), the Skandia's Navigator (Edvinsson and Malone, 1997), as well as of the approach by intellectual capital (Roos et al., 1997, Johnson, 1999). To construct a measure of performance dimensions, we adopted the Churchill's approach (1979). Based on the data collected from qualitative and quantitative surveys, the principal component analysis (PCA) on each of the performance dimensions emerges axes among the performance items revealed by French auditors. After that, a confirmatory analysis (CFA) must help us to validate the proposed model. It is interesting to find that the dimension "Finance" is not validated in our model. A typology analysis will be realized in order to classify the firms into four groups following their performance dimensions: the reputed, the normative, the adaptive and the passive.

Key words : legal audit, performance, Churchill's approach, Balanced Scorecard, intellectual capital.

INTRODUCTION

La profession d'audit fait face à une véritable crise de crédibilité. Celle-ci est notamment la conséquence des scandales financiers qui ont terni son image auprès du public. La presse a évoqué le manque d'indépendance des auditeurs à l'égard de la société auditée et l'altération de la confiance du marché financier. Dans ce contexte, l'audit devient un sujet d'étude intéressant.

A notre connaissance, dans la plupart des recherches effectuées sur l'audit, l'objet de la recherche est le processus de l'audit, l'objectif de la recherche est la qualité de l'audit. Ces recherches s'arrêtent à un premier niveau d'analyse, le niveau individuel, celui des auditeurs et des audités. La qualité de l'audit n'a été appréhendée dans ces recherches que par le prisme d'une relation interindividuelle. D'autres niveaux d'analyse expliquent la qualité de l'audit, tels que le niveau organisationnel du cabinet d'audit ou le niveau institutionnel de la Compagnie Nationale de Commissaires aux Comptes (CNCC). Aussi, nous désirons nous situer au niveau des cabinets d'audit pour étudier leurs performances dans leur activité d'audit. Pour assurer la qualité du service offert, les cabinets d'audit doivent être performants. Ils doivent être efficaces dans leur organisation et leur gestion. Mais, dans le même temps, ils doivent assurer la qualité de l'audit et répondre aux attentes des différentes parties prenantes, parce que l'audit est une activité sociale. Les cabinets, par leur organisation, leur mode de fonctionnement, leurs usages, leur culture, etc., agissent également sur les éléments de la qualité du service fourni. Il s'agit ici d'une performance à long terme, qui ne se reflète pas suffisamment à travers les comptes des cabinets d'audit pour se convaincre de leur bonne santé ou au contraire de leurs risques de défaillance. La performance revêt donc des aspects multiples, sans doute convergents, mais qui méritent d'être abordés dans une logique plus globale que la seule appréciation de la rentabilité pour les cabinets ou pour leurs actionnaires.

La notion de la performance est multiple, multidimensionnelle et parfois paradoxale. L'usage extensif du mot va de pair avec le « flou » des définitions. La performance est souvent confondue avec l'*efficacité* (atteindre les objectifs), l'*efficience* (consommation optimale de ressources pour atteindre l'objectif) (Alain, 1998) ou la *productivité* (bien faire les bonnes

choses, Drücker, 1966), ou encore la *marge bénéficiaire*. L'usage du concept de performance est parfois associé à ceux de compétitivité, de réduction de coûts, de création de valeur ou de croissance, de pertinence ou encore de cohérence. Plusieurs auteurs tentent de la définir. Selon Bourguignon (1995), « *en matière de gestion, la performance est la réalisation des objectifs organisationnels* ». Cette définition est applicable dans tous les champs de gestion et elle vaut pour l'organisation comme pour l'individu : est performant celui qui atteint ses objectifs. Pour Lorino (2003), « *... est donc performance dans l'entreprise tout ce qui, et seulement ce qui, contribue à améliorer la création nette de valeur* », c'est-à-dire améliorer le couple coût-valeur. Malleret (2004) définit *a contrario* trois causes de non-performance : mauvaise finalisation, mauvaise gestion de processus et des interfaces et mauvaise gestion des opérations. D'après Bouquin (2004), mesurer la performance revient à mesurer les trois dimensions qui la composent : *économie, efficience et efficacité*. Lebas (1995) essaye de proposer une définition plus opérationnelle de la performance en montrant les enrichissements que celle-ci pourrait apporter à l'entreprise. L'auteur tire les conclusions suivantes :

- la performance n'est pas une simple constatation, elle se construit. Elle est la réalisation, c'est-à-dire faire quelque chose dans un but donné ;
- elle est le résultat d'un processus de causalité et une indication d'un potentiel de résultats futurs ;
- elle doit être relative par rapport au contexte concurrentiel et organisationnel choisi en fonction de la stratégie ;
- elle doit être mesurable par un chiffre ou une expression communicable.

Ainsi, la performance n'a de sens que si on peut la mesurer. Les déterminants de la performance des organisations ont intéressé plusieurs auteurs en management (Sink, 1985 ; Drucker, 1992 ; Peters, 1999). En gros, les déterminants de la performance étudiés sont des critères financiers et non financiers, mais toujours dans le but d'améliorer la rentabilité financière de l'entreprise.

Dans notre contexte de recherche qui se compose des cabinets d'audit légal, les déterminants et les dimensions de la « performance » sont à construire. Ils doivent tenir compte des indicateurs relatifs à l'éthique, aux compétences dans le métier du commissariat aux comptes, mais aussi à la gestion commerciale du cabinet comme étant celle d'un organisme rentable. Cela doit être la performance stratégique, organisationnelle, concurrentielle, socio-économique, qui peut être un succès, un résultat de l'action ou une action, un processus

(Bourguignon, 1997). C'est une performance soutenable (Herriau, 1999) qui peut être maintenue dans le temps et multidimensionnelle : performance interne (profitabilité), performance procédurale (performance organisationnelle) et performance substantielle de la profession d'audit (mission légale, compétences et indépendance de l'auditeur). Les questions que nous nous posons sont alors :

Qu'est-ce qu'un cabinet d'audit performant ? Quels sont les attributs et les dimensions de performances d'un cabinet d'audit vus par les collaborateurs et les associés des cabinets ?

Notre proposition fondamentale est de développer une échelle de mesure des dimensions de la performance des cabinets d'audit légal selon la perception des auditeurs. En vue de la construire, nous nous sommes basés sur la démarche proposée par Churchill (1979), selon laquelle une échelle de mesure se construit en suivant trois étapes : la définition du domaine conceptuel, la phase exploratoire et la phase de validation.

L'article s'articule autour de trois parties suivantes : une revue de la littérature sur les déterminants de la performance d'une entreprise et sur les éléments de la qualité de l'audit selon les études antérieures (*première partie*), la mise en œuvre de l'étude empirique (*deuxième partie*) et les principaux résultats de l'étude (*troisième partie*).

1. LES DETERMINANTS DE LA PERFORMANCE SELON LES ETUDES ANTERIEURES

Après une synthèse des spécificités des cabinets d'audit légal (1.1), nous présentons les éléments de la qualité de l'audit dans la littérature, ce qui nous servira à identifier les indicateurs de la performance des cabinets, car nous supposons qu'un cabinet d'audit performant est avant tout celui qui offre un service de qualité (1.2). Enfin, les outils de pilotage de la performance des entreprises, à savoir les tableaux de bord stratégiques version anglo-saxon et scandinave, seront abordés (1.3).

1.1 Les spécificités des cabinets d'audit légal

Les activités de services se différencient de celles de l'industrie par la part importante du capital humain, la gestion par projet, la relation clientèle basée sur l'image de marque et la confiance plutôt que sur des attributs objectifs comme le prix et des normes simples de qualité. Dans cette catégorie, l'audit légal est un service particulier par ses caractéristiques spécifiques.

Premièrement, l'auditeur se trouve au centre d'une relation d'agence peu commune. Il est nommé et payé par les actionnaires sur proposition des dirigeants de la société qu'il devra contrôler afin de garantir les intérêts de tous les utilisateurs de l'information financière. La tâche principale de l'auditeur est de vérifier les comptes. De manière évidente, son objectif premier est d'être choisi par les actionnaires pour certifier les comptes de leur entreprise. Son objectif second est de maximiser son profit sous contrainte de coûts. Un conflit d'intérêt caractérise fondamentalement le métier d'auditeur : celui-ci doit porter une grande attention à la protection des actionnaires, tout en satisfaisant ses propres intérêts économiques et commerciaux.

Deuxièmement, comme l'audit est un service obligatoire pour certaines entreprises, la relation auditeur-audit est une relation fournisseur-client particulière (Colasse, 2003 ; Richard, 2003).

Troisièmement, l'auditeur a des responsabilités spécifiques liées à sa profession, elles sont à la fois civile, pénale et disciplinaire (Bédard et al., 2002, Raffeeau et al., 1994, Mikol, 1999). La théorie de l'agence (Jensen et Meckling, 1976) donne une justification du rôle de l'audit : analysé classiquement en termes économiques, l'audit s'affirme comme une activité « réductrice » des coûts d'agence.

Quatrièmement, l'auditeur doit respecter les méthodes et méthodologies professionnelles. Les étapes et techniques d'audit légal sont communes, voire strictement identiques, à tous les auditeurs du monde économiquement développé. Etant donné que la mission du commissaire aux comptes est une mission légale et réglementée, le législateur français l'impose à certaines entités et a fixé la durée du mandat à six ans.

Cinquièmement, en France, les cabinets d'audit sont sous contrôle de plusieurs organismes professionnels, comme les CRCC, la CNCC et le H3C.

Enfin, la qualité de l'audit est non observable. Le service fourni, le contrôle légal des comptes, est la certification des comptes à travers le rapport d'audit, qui est standardisé et formalisé. On ne trouve pas d'informations détaillées dans un rapport d'audit. Mais pour élaborer ce dernier, le processus d'audit doit être respecté.

Pour assurer la qualité de l'audit, le cabinet doit disposer des moyens, ou des ressources, soit les *inputs*. Dans le cas d'un cabinet d'audit, les inputs sont principalement les ressources immatérielles. Cette réflexion nous amène à combiner les approches par les tableaux de bord stratégiques version anglo-saxonne et les outils de mesure du capital immatériel et intellectuel pour mesurer la performance des cabinets d'audit.

1.2 Une synthèse des éléments de mesure de la qualité de l'audit

La notion de la qualité de l'audit représente les enjeux de l'activité d'audit légal. Au niveau social, c'est la connaissance par l'environnement de la qualité du service fourni qui est garante de l'avenir de la profession à long terme, dans la mesure où la qualité des certifications justifie la profession et le monopole d'exercice dont elle fait l'objet (McNair, 1991). Au niveau interne à la profession, la qualité est un élément fondamental du jeu concurrentiel (Moizer, 1997).

En situation d'ambiguïté sur la qualité de l'audit, plusieurs moyens sont mobilisés pour appréhender cette qualité. Au point de vue du marché, elle est mesurée par la réputation et la taille des cabinets d'audit (McNair, 1991). Au niveau individuel de l'auditeur, elle est mesurée par l'indépendance et les compétences de celui-ci (DeAngelo, 1981a, Knapp, 1991, Citron et Taffler, 1992). Quant au niveau de jugement, un audit est considéré comme de qualité lorsque la nature et la quantité du travail effectué sont suffisantes pour couvrir les risques liés aux comptes de l'entreprise contrôlée (Moizer, 1997). Au niveau de la profession et de chaque cabinet, la normalisation est une tentative de réponse à la contrainte qualité (Francis, 1994, Dirsmith et Haskins, 1991, Mikol, 1999). Ces approches d'évaluation

« indirectes » souffrent de plusieurs limites tant au niveau conceptuel (risque de sélection adverse, risque de dépendance envers les dirigeants) qu'empirique (critères de mesure simplistes donnant lieu à des résultats contradictoires). Les scandales financiers récents confirment l'inefficacité de certains indicateurs de la qualité d'audit, telles que la taille et la réputation suite à la disparition d'Arthur Andersen, un des « Big Five ». Ces constats de l'obsolescence des attributs confrontent le besoin de redéfinir, aussi bien chez les praticiens que chez les académiciens, les règles d'évaluation des travaux d'audit (Behn et al., 1997, Pigé, 2003, Wooten, 2003). A défaut de pouvoir vérifier le résultat de l'activité, une issue consisterait à s'intéresser au processus qui y mène (Carcello et al., 1992, Manita, 2007).

Citons quelques-unes parmi ces recherches.

L'étude de DeAngelo (1981) indique une corrélation positive entre la taille du cabinet d'audit et la réputation ou la qualité offerte. Plusieurs autres recherches trouvent le même résultat (Mautz et Sharaf, 1961, Schulte, 1965 cité dans Shockley R.-A., 1981, Titard, 1971, Hartley et Ross, 1972, Palmrose, 1986). Les auteurs argumentent que plus le cabinet est de grande taille, moins il dépend d'un client, donc plus l'indépendance de l'auditeur est assurée.

Mock et Samet (1982, cité dans Behn et al., 1997) développent une liste des facteurs potentiels de la qualité de l'audit à partir de la littérature, puis, à travers une enquête, identifient cinq facteurs-clés qui sont : le planning, l'administration, la procédure, l'évaluation et la conduite.

Schroeder et al. (1986) questionnent les responsables des comités d'audit et les auditeurs pour déterminer l'effet de 15 facteurs sur la qualité de l'audit. Les cinq facteurs les plus soulignés par les responsables des comités d'audit sont : l'intérêt que les managers portent à l'audit, le planning et la conduite de l'audit, la communication entre l'équipe d'audit et les managers, l'indépendance des auditeurs et les techniques d'audit à jour.

Carcello et al. (1992) identifient 12 facteurs de la qualité de l'audit. Parmi ces facteurs, les quatre plus importants sont : l'expérience relative à l'entreprise cliente, l'expertise de l'industrie, la réponse aux attentes des clients, la cohérence avec les normes comptables internationales. Les autres facteurs révélés sont : l'engagement de qualité, l'implication active par les cadres du cabinet, la conduite appropriée du travail d'audit, l'interaction efficace et

continue avec le comité d'audit, les caractéristiques des auditeurs dans l'équipe intervenante, l'attitude sceptique de l'auditeur, la politique de rotation et la responsabilité individuelle des auditeurs.

Sutton (1993) a également indiqué les 19 facteurs affectant la qualité du processus d'audit en se basant sur les réponses des auditeurs. Ces 19 facteurs se répartissent en trois groupes : l'étude du terrain, l'administration et les mesures individuelles.

Accounting Today (1992, 1994, 1996) examine les neuf facteurs influençant la performance et la réputation des Big Six. Ces neuf facteurs sont : les compétences élargies, la bonne conduite des missions, la bonne connaissance sur les affaires des clients, l'expertise de l'industrie, les conseils pratiques, la capacité et la responsabilité des auditeurs, la réponse rapide aux demandes, un bon rapport qualité/honoraires et la proactivité.

Behn et al. (1997) testent l'hypothèse selon laquelle la satisfaction du client est fonction de 12 attributs de qualité de l'audit proposés par Carcello et al. (1992) et d'autres éléments comme : le changement de l'auditeur, l'expérience des comptables, la taille de l'entreprise cliente et l'opinion indiquée dans le rapport d'audit. Le résultat montre que la bonne réaction aux besoins des clients et l'implication active par les cadres du cabinet d'audits sont deux éléments qui influencent le plus la satisfaction des clients. Par contre, le scepticisme des auditeurs diminue la satisfaction ; la taille de l'entreprise cliente n'ayant pas de signification sur sa satisfaction.

Partant des résultats proposés par DeAngelo (1981) selon lesquels la qualité de l'audit est reflétée par les compétences et l'indépendance des auditeurs, Tondeur (2003) mène une étude sur les déterminants de la qualité des missions de commissariat aux comptes dans le contexte français, à savoir les items des compétences (*la qualité de détection des fraudes*) et de l'indépendance (*la qualité de révélation de ces fraudes dans le rapport d'audit*) des auditeurs français.

Dans la qualité de détection, l'auteur indique les items liés à l'expertise et au respect des diligences professionnelles. Dans le groupe '*expertise*', il y a des sous-items : diplôme, formation, connaissance des normes et expérience. Dans le groupe '*respect des diligences professionnelles*', il y a plusieurs sous-groupes, à savoir :

- orientation et organisation de la mission, comme : connaissance du secteur et de l'entreprise, appréciation du risque managérial, organisation du déroulement de la mission ;
- appréciation des procédures, telles que : appréciation du contrôle interne et obtention des éléments probants ;
- délégation/supervision, à savoir : délégation, supervision et contrôle de qualité.

Dans la qualité de révélation, l'auteur présente les items attachés à l'indépendance financière, l'offre de service et la réputation.

Prat dit Hauret (2003) fait une synthèse des éléments affectant l'indépendance des auditeurs. Ce sont les facteurs liés au cabinet d'audit, à l'auditeur et à la relation auditeur-audit et les indicateurs externes. Les facteurs afférents au cabinet sont : la réalisation de missions de conseil, la taille du cabinet, la revue indépendante du dossier d'un co-associé, la rotation des associés sur les dossiers, la mise en place d'une charte éthique interne par le cabinet. Les facteurs relatifs à l'auditeur sont : l'expérience, la compétence et la sensibilité éthique. Concernant les facteurs liés à la relation auditeur-audit, l'auteur cite : la situation financière du client, la concurrence entre cabinets et les appels d'offres. En outre, il y a des facteurs externes, tels que : la durée du mandat, la mise en place de comités d'audit, la flexibilité des règles et méthodes comptables et les sanctions judiciaires.

Manita (2007) propose un modèle de mesure de la qualité du processus d'audit pour les administrateurs tunisiens. C'est une échelle de mesure mettant en évidence 49 indicateurs de qualité répartis dans six étapes du processus. Ces 49 indicateurs sont répartis dans 11 déterminants, dont six concernent le processus technique d'audit et cinq autres se rapportent à la compétence de l'auditeur, à la composition et la qualification de l'équipe intervenante, à la qualité d'organisation de la mission et à la réponse aux attentes du client.

1.3 La performance des cabinets d'audit par l'approche du Balanced Scorecard et du capital immatériel

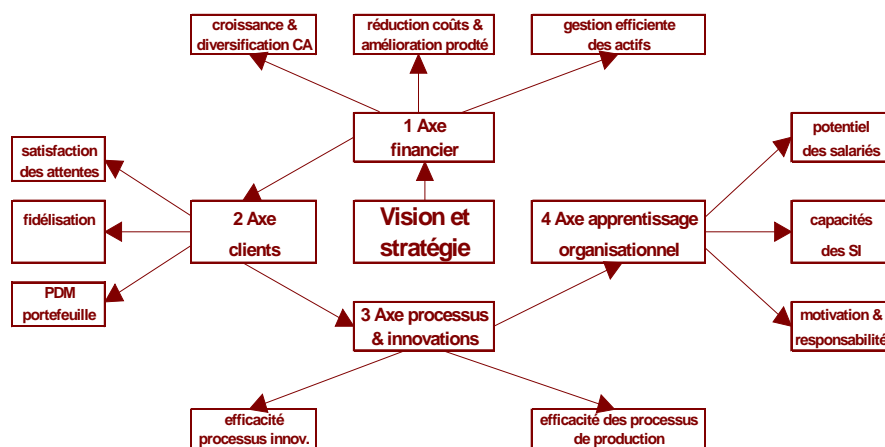
Les approches les plus connues pour piloter la performance d'une entreprise sont les tableaux de bord stratégiques version anglo-saxonne, dont le Balanced ScoreCard (BSC, Kaplan et

Norton, 1992, 1998, 2000). Etant donné que les ressources principales des cabinets d'audit sont le capital humain, des fondements pour appréhender le capital immatériel (Roos et al., 1997 ; Johnson, 1999) dont le Navigateur de Skandia (Edvinsson et Malone, 1997) sont aussi mobilisées dans notre recherche.

Pour piloter la performance d'une organisation, Kaplan et Norton (1992, 1998, 2000) regroupent les indicateurs selon quatre axes dans un Balanced Scorecard (BSC), à savoir : l'axe financier, l'axe clients, l'axe processus et innovation et l'axe apprentissage organisationnel. La figure 1 ci-dessous présente de façon schématique la structure du BSC.

Figure 1 : Le *Balanced Scorecard*

(adapté de Kaplan et Norton, 1998)



Le BSC associe les indicateurs de résultats à des indicateurs stratégiques qui sont la source des avantages concurrentiels de l'entreprise. Un lien causal est établi entre les quatre axes mais aussi entre des indicateurs de résultats et des indicateurs stratégiques. Des indicateurs stratégiques, ou encore indicateurs *a priori* ou déterminants de la performance, servent à guider les dirigeants dans leurs choix stratégiques (approche prospective). Des indicateurs de résultat, ou indicateurs *a posteriori*, permettent d'apprécier les performances passées de l'entreprise (approche historique). C'est pour cela que le BSC est considéré comme équilibré.

Pourtant, au niveau épistémologique et théorique, le BSC est considéré comme un instrument enfermé dans le paradigme structuro-fonctionnaliste et qui se fonde sur une démarche de recherche critiquable (Norreklit, 2000, Bessire, 2000). Le mode de mise en œuvre du BSC suggéré par Kaplan et Norton (1998) est éminemment normatif et suit un processus *top-down*.

Le BSC repose en effet sur une conception classique de la chaîne de valeur (Porter, 1985) dont l'élément central est un bien de production matériel et l'aboutissement de la satisfaction du client et au final de l'actionnaire. Le BSC consiste alors à maîtriser la création de valeur sous le seul angle du client (Bouquin et Pesqueux, 1999, p.99).

En résumé, le BSC ne déploie en définitive que la dimension économique et ne prend pas suffisamment en considération le rôle important de la dimension des ressources humaines. Ainsi, le BSC permet de considérer l'aspect financier d'une entreprise à but lucratif, mais il ne permet pas une gestion des actifs intangibles.

Si l'on considère que les actifs intangibles constituent une part non négligeable de l'ensemble des actifs d'une entreprise, notamment une entreprise de services, alors la performance de cette entreprise est en étroite relation avec la qualité de la gestion de ses actifs intangibles.

Les fondements économiques de la mesure du capital intellectuel sont d'ordre macro-économique, il s'agit de la théorie du capital humain et des théories de la croissance endogène (Epingard, 1999). Ces fondements théoriques sont basés sur une chaîne de valeur virtuelle (Martory et Pierrat, 1996), une stratégie fondée sur les ressources (Penrose, 1959, Wenerfelt, 1984, 1990, Dierickx et Cool, 1989, Prahalad et Hamel, 1990, Barney, 1991, Grant, 1991) et le rôle important accordé au management des connaissances (Teece, 2000).

Il existe différentes approches pour appréhender le capital intellectuel. Bien qu'une revue de littérature (Guthrie et Petty, 2000, Bontis 2001, 2002) montre qu'il existe différentes conceptions du capital intellectuel, Engström et al. (2003) constatent finalement :

- l'absence d'une définition normalisée du concept avec toutefois une référence fréquente aux notions d'« information », de « connaissance », d'« expérience », d'« habiletés », de « savoir - faire », de « processus » et d'« actifs immatériels » ;
- une participation fréquente du capital intellectuel au processus de création de valeur de la firme ;
- la présentation largement répandue du capital intellectuel selon trois composantes que sont le *capital humain*, le *capital interne* ou structurel et le *capital externe* relatif notamment aux clients (Stewart, 1991, 1997, Edvinsson et Sullivan, 1996, Edvinsson et Malone, 1997, Roos et al., 1997, Lynn, 1998, Bontis, 1998).

Selon Wegmann (2001), les outils de mesure du capital intellectuel et les tableaux de bord stratégiques anglo-saxons sont complémentaires. Partant de la limite majeure des outils de mesure du capital intellectuel qui est de ne modéliser que le capital intellectuel de l'entreprise, Wegmann (2001) propose un modèle intégré des tableaux de bord stratégiques qui combinent les éléments tangibles et intangibles, parce que selon l'auteur, les dimensions immatérielles et matérielles des ressources d'une entreprise sont en général étroitement imbriquées. Le modèle proposé par Wegmann (2001) combine les dimensions du BSC et du navigateur dans le but de proposer la structure générale d'un tableau de bord stratégique intégré, qui combinerait les spécificités des modèles anglo-saxons avec celles des modèles scandinaves. A ce tableau de bord stratégique intégré, l'auteur associe les 24 critères génériques qui combinent 12 critères représentatifs du BSC et plus généralement des tableaux de bord stratégiques version anglo-saxonne à 12 critères représentatifs du navigateur et plus généralement des tableaux de bord stratégiques version scandinave (*annexe 1*).

A partir des analyses des caractères des cabinets d'audit et de l'activité de l'audit légal, nous constatons que le modèle intégré de Wegmann (2001) semble pertinent pour la mesure de la performance des cabinets d'audit légal. Nous décidons d'adopter ce modèle dans le cas de notre recherche. Nous regroupons les mêmes dimensions de deux approches dans une seule dimension (par exemple : dans tous les deux modèles indiqués se trouve la dimension financière avec des indicateurs différents. Dans notre modèle, les indicateurs seront regroupés dans une seule dimension nommée « finance »). Nous classerons ainsi nos indicateurs de la performance dans les dimensions suivantes :

- la dimension **finance** ;
- la dimension **clients et environnement concurrentiel** ;
- la dimension **capital humain et apprentissage organisationnel** ;
- la dimension **processus internes et innovation**.

Dans les parties suivantes, nous indiquerons les étapes méthodologiques effectuées pour identifier les indicateurs de la performance dans chaque dimension du tableau de bord, suivant la démarche de Churchill (1979).

2. APPROCHE METHODOLOGIQUE D'IDENTIFICATION DES INDICATEURS DE LA PERFORMANCE DES CABINETS D'AUDIT LEGAL

Afin de pouvoir identifier les indicateurs de la performance dans chaque dimension de notre modèle théorique, nous avons commencé par une synthèse des indicateurs sur la qualité de l'audit abordés dans les recherches précédentes sur l'audit légal et le cabinet d'audit légal. Nous appliquons la démarche méthodologique de Churchill (1979) dans la construction d'une échelle de mesure de la performance en essayant d'harmoniser les études qualitatives et quantitatives dans notre démarche méthodologique. Nous avons donc effectué les étapes suivantes (*tableau 1*) :

Tableau 1 : Les étapes méthodologiques de la recherche

<i>Objectif</i>	<i>Enquête</i>	<i>Résultats</i>
ETUDES QUALITATIVES		
1^{ère} étape : Pré – étude : stage et entretiens exploratoires		
Exploration de la thématique	<ul style="list-style-type: none"> - Stage observation-participante dans un cabinet d'audit de taille moyenne - Entretiens ouverts avec 10 CAC 	Définition de la problématique
2^{ème} étape : Entretiens semi-directifs		
Analyse de la problématique	Entretiens semi-directifs avec : <ul style="list-style-type: none"> - 15 CAC - 2 contrôleurs techniques de la CNCC - 3 enseignants-chercheurs en audit 	Proposition d'un construit théorique : élaboration du questionnaire
ETUDE QUANTITATIVE		
3^{ème} étape : Etude quantitative auprès des CAC		
Test du construit théorique	<ul style="list-style-type: none"> - Rédaction du questionnaire - Test du questionnaire (auprès des chercheurs, doctorants, 5 CAC et 1 professeur de statistiques) - Etude quantitative auprès des CAC (1 435 questionnaires envoyés) 	Validation du construit théorique

En raison de l'absence d'écrits académiques sur la performance des cabinets d'audit légal, nous avons mené **un stage** de trois mois dans un cabinet d'audit de taille moyenne au début

de notre recherche. Pendant ce temps, nous avons réalisé **une dizaine d'entretiens ouverts** avec les responsables de toutes les équipes pour mieux comprendre le métier d'audit, le déroulement d'une mission d'audit, l'organisation et l'organigramme du cabinet. Ces entretiens d'une durée de 60 à 90 minutes chacun ont été enregistrés et retranscrits.

Tout au long de notre recherche, nous avons fait des **allers-retours entre le terrain et la littérature**. Une revue de littérature a été faite sur les éléments de mesure de la performance des cabinets d'audit. Nous avons ensuite réalisé des **entretiens semi-directifs** dans le but de construire notre questionnaire sur la performance des cabinets d'audit. Ceux-ci ont été réalisés auprès de trois enseignants-chercheurs en audit, deux contrôleurs techniques de la CNCC et 15 auditeurs, dont deux sont associés-dirigeants des petits cabinets, treize associés-dirigeants ou chefs de missions des grands cabinets nationaux (3) ou des Big (10).

Les entretiens et la revue de la littérature nous ont permis de développer un échantillon original de 80 items pour déterminer la performance des cabinets d'audit. Nous avons ensuite épuré de cet échantillon des items jugés intuitivement redondants. Ceci nous a permis d'aboutir à un échantillon intermédiaire de 70 déterminants.

La **rédaction du questionnaire** est basée sur les informations que nous avons retenues grâce à la première phase. Nous voulons retenir les points de vue des répondants sur le concept de la performance, c'est pourquoi nous leur demandons de donner une réponse indépendante des pratiques actuelles de leur cabinet.

Le questionnaire a été ensuite **mis au point** puis a subi un **pré-test** auprès des chercheurs, des doctorants, des professeurs, dont un professeur en statistiques, et des commissaires aux comptes. Suite au test du questionnaire, nous sommes parvenus à un échantillon de 63 items répartis dans 49 questions pour les objectifs de contrôle¹ (*annexe 2*).

1 435 questionnaires ont été envoyés aux commissaires aux comptes dans l'annuaire de la CNCC. Après plusieurs envois et relances, nous avons reçu 115 réponses, soit un taux de retour de 9.2% (115/1248). Ce taux nous semble comparable à ceux d'autres études de cette population². Parmi les 115 réponses retournées, 114 sont exploitables. Cela signifie qu'une

¹ Les questions sont mises en désordre pour éviter l'effet de contamination des répondants.

² En général, le taux de retour des enquêtes auprès des CAC français varie entre 10 et 15%. Par exemple, dans l'étude de Tondeur (2003) sur les éléments de qualité de l'audit, ce taux est 14.2%. Dans l'étude de Bennecib

fois avoir décidé de participer à l'enquête, les auditeurs y ont investi leurs temps et rempli le questionnaire avec précaution.

3. LES RESULTATS DE L'ETUDE

Nous présentons d'abord les caractéristiques de l'échantillon (3.1), puis les facteurs qui résultent des ACP (3.2), le modèle validé par les AFC (3.3) et enfin les résultats de l'analyse typologique (3.4).

3.1 Caractéristiques de l'échantillon

L'échantillon interrogé présente les caractéristiques suivantes :

Concernant le sexe des répondants, la plupart d'entre eux sont de sexe masculin (88/114, soit 77%). Parmi les 114 répondants, seulement cinq personnes n'ont pas de formation comptable, soit 4.4%. Trente-cinq ont effectué leur enseignement supérieur dans plusieurs filières.

A propos de l'expérience dans l'audit légal : les répondants sont principalement des CAC expérimentés puisque 69% d'entre eux ont plus de 10 ans d'expérience et 9% entre 5 et 10 ans d'expérience professionnelle.

Concernant le temps consacré à l'activité d'audit légal : 50% des répondants consacrent plus de 50% de leur temps au commissariat aux comptes. Seuls 14% d'entre eux y consacrent moins de 10% de leur temps.

Quant au statut des répondants dans leur cabinet : 72% d'entre eux sont des dirigeants des cabinets, parce que 82/114 répondants ont de statut d'associé dirigeant (59) ou d'associé (23) dans les cabinets. Cinq sont directeurs de mission, un chargé de mission et 26 assistants ou stagiaires.

(2004) sur l'efficacité de co-commissariat aux comptes, ce taux est 10.7%. Dans l'étude de Gonthier-Besacier réalisée en 1998 et publiée en 2001 sur l'impact de la reformulation du rapport général des commissaires aux comptes, ce taux est 16%.

Au sujet de la taille de cabinets des répondants : la plupart des répondants sont aux cabinets de moyenne et petite taille (75%). 19% sont aux Big et 6% aux cabinets nationaux. Cette répartition représente le marché d'audit français, où la plupart des cabinets sont de très petite taille, même qu'il est dominé par un petit nombre des grands cabinets.

3.2 Les facteurs qui résultent des ACP

Nous avons utilisé le logiciel SPSS version 15.0 pour traiter les données. Pour épurer les items, nous avons effectué l'analyse de la fiabilité par l'alpha de Cronbach et l'analyse factorielle avec rotation Varimax pour les variables de chaque dimension du tableau de bord stratégique. *L'annexe 3* présente les indicateurs de la performance retenus dans chaque dimension. Les tableaux dans *l'annexe 4* résument les facteurs qui résultent de ces ACP.

Dans la dimension Finance, deux facteurs émergent (*annexe 4.1*). Nous remarquons que les items n°63 (*valeur future pour partenaires*) et 53 (*bonne rentabilité financière*) sont plus corrélées avec un facteur, les items n°61 (*portefeuille de mandat*) et 62 (*croissance de mandat*) avec l'autre. En effet, les items du facteur 1 expriment la **croissance future du cabinet**, tandis que ceux du facteur 2 expriment la **croissance des mandats d'audit**. Les analyses de fiabilité effectuée sur les deux items n°63 et 53 du facteur 1 et sur les deux items n°61 et 62 du facteur 2 nous donnent les alphas satisfaisants (respectivement 0.856 et 0.675). Les valeurs propres de ces deux facteurs sont respectivement 2.176 et 1.167. Le test de Bartlett est satisfaisant (Bartlett = 178.129, dl = 6, p = 0.000), l'indice de KMO est pourtant faible (KMO = 0.453). Bien entendu, ces résultats restent à vérifier avec l'ensemble des items des autres dimensions du tableau de bord stratégique.

Concernant la dimension Client/Environnement, après trois ACP, nous retenons la solution avec deux axes qui regroupent cinq items et qui expliquent 74% de l'information (*annexe 4.2*). Les tests KMO et Bartlett donnent des résultats correspondant aux normes : KMO = 0.692, Bartlett = 155.675, dl = 10, p = 0.000. Le premier facteur représente 50% de l'information totale et regroupe trois items : n°13 (*dimension internationale*), n°20 (*expertises spécifiques développées*) et n°52 (*taille importante*). L'alpha de ces trois items est 0.765. Ce facteur a la valeur propre de 2.476. Il concerne la **taille** du cabinet et rejoint les résultats

montrés par d'autres chercheurs comme DeAngelo (1981), Palmrose (1986) et Mautz et Sharaf (1961). Le deuxième facteur, la **bonne image et la réputation du cabinet**, qui représente 24% de l'information et a la valeur propre de 1.211, regroupe deux items n°16 (*bonne réputation*) et n°15 (*absence de mise en cause de responsabilité*). L'alpha de ces deux items est 0.761.

Quant à la dimension Capital humain/Apprentissage, nous détectons quatre facteurs qui expliquent 64% de l'information (*annexe 4.3*). Les indices KMO et Bartlett sont satisfaisants (KMO = 0.664, Bartlett = 245.107, dl = 55, p = 0.0000).

Le premier facteur, la **partie variable de la rémunération**, a la valeur propre de 2.622 et explique 24% de la variance totale. Ce facteur montre l'importance accordée au paiement aux collaborateurs d'un cabinet d'audit en fonction *des honoraires relatifs à leur portefeuille de client* (n°33), *des honoraires globaux du cabinet* (n°34) et de *la rentabilité des missions* (n°36). L'alpha de ces items a une valeur de 0.755.

Le deuxième facteur identifié par l'ACP a la valeur propre de 1.777 et représente 16% de la variance. Il regroupe les items suivants : n°29 (*respect du processus d'affectation des collaborateurs du cabinet*), n°38 (*attention à l'attitude relationnelle dans l'embauche*), n°32 (*ambiance de travail*) et n°28 (*stabilité du personnel*). Tous ces items reflètent la **gestion des équipes** pour garder une bonne culture du cabinet et une bonne relation avec ses clients, ainsi que la stabilité du personnel. Ces items ont un alpha de 0.650 et indiquent l'importance des moyens pour motiver les collaborateurs afin d'éviter un turnover souvent connu comme très élevé dans le métier d'audit (3 à 4 ans en moyenne). Tous les dirigeants et les associés passés en entretien avec nous ont avoué que leurs cabinets avaient de difficultés pour garder leurs collaborateurs le plus long temps possible.

Quant au troisième facteur sur les **compétences techniques à l'embauche**, qui a une valeur propre de 1.527 et représente 14% de l'information, il regroupe deux items : n°37 (*importance accordée aux compétences techniques à l'embauche*) et n°42 (*importance accordée à l'expérience au moment de l'embauche*). L'alpha obtenu de ces deux items est 0.683.

Le quatrième facteur est sûrement lié à la **formation**, notamment *la formation en comptabilité internationale* (item n°47) et *la formation sur le terrain* (item n°45). Ce facteur a une valeur propre de 1.108 et représente 10% de l'information. L'alpha de ces deux items est relativement faible (0.512), mais reste au niveau acceptable.

Au sujet de la dimension Processus interne/Innovation, nous déterminons la solution avec trois facteurs regroupant dix items et expliquant 60% de l'information totale (*annexe 4.4*). Le premier facteur traduit certainement la qualité de l'audit assurée par **le respect des procédures, des règles et par les valeurs formalisées des cabinets d'audit**. Il est identifié par six items : n°6 (*existence et importance d'une direction technique et de qualité*), n°9 (*formalisation des valeurs du cabinet par une charte éthique*), n°12 (*respect de la procédure d'acceptation et de maintien de mandat*), n°8 (*rotation systématique des associés sur les dossiers*), n°54 (*existence du comité d'audit chez clients*) et n°4 (*respect des règles déontologiques*). Ces items ont un alpha satisfaisant (0.788). Ce facteur a une valeur propre de 3.226 et représente 32% de l'information totale.

Le deuxième facteur est orienté vers **la méthodologie et les méthodes d'audit**. Il représente 16% de l'information et a une valeur propre de 1.605. Il est composé de deux items : n°25 (*logiciels d'audit adaptés*) et n°24 (*méthodologie et méthodes de travail adaptées*). L'alpha de ces deux items est assez faible (0.593) mais reste dans la norme (supérieur à 0.5 pour les études exploratoires).

Le troisième et dernier facteur correspond à **l'adéquation entre les moyens et l'activité des cabinets d'audit**. Il y a deux items dans ce facteur, à savoir : *cohérence entre la taille du cabinet et le nombre de mandat* (n°58) et *cohérence entre le budget et la complexité de mission* (n°57). Ce facteur a une valeur propre de 1.123 et représente 11.2% de la variance totale. Comme le facteur 2, ce facteur a un alpha faible mais acceptable (0.576).

Ainsi, les ACP ont permis d'identifier deux facteurs de la dimension Finance, deux facteurs de la dimension Client/Environnement, quatre facteurs de la dimension Capital humain/Apprentissage et trois facteurs de la dimension Processus/Innovation. *Le tableau 2* suivant résume les facteurs retenus des ACP.

Tableau 2 : Récapitulatif des facteurs retenus des ACP

Axe	Dimensions retenues
<i>Finance</i>	Croissance future du cabinet
	Croissance des mandats d'audit
<i>Client et environnement</i>	Taille
	Bonne image et réputation
<i>Capital humain et apprentissage organisationnel</i>	Rémunération variable
	Gestion des équipes
	Compétences techniques des collaborateurs à l'embauche
	Formation des collaborateurs
<i>Processus interne et innovation</i>	Respect des procédures, des règles et formalisation des valeurs de l'entreprise
	Méthodologie et méthodes d'audit adaptées
	Adéquation entre les ressources et l'activité

Ces facteurs seront ensuite testés par les analyses factorielles confirmatoires.

3.3 Modèle validé par les analyses factorielles confirmatoires (AFC)

Dans cette étape, nous réalisons les Analyses Factorielles Confirmatoires (AFC) pour chaque dimension, puis pour le modèle global, pour vérifier si le modèle est bien ajusté aux données empiriques. Nous utilisons le logiciel AMOS 7.0 pour effectuer les AFC. Il nous faut tout d'abord vérifier la normalité des variables pour choisir la méthode d'estimation. *L'annexe 5* présente le résultat du test de la normalité des items du modèle par les coefficients de symétrie (Skewness) et de concentration (Kurtosis) (Evrard, Pras, Roux, 1997). Le seuil d'acceptabilité de ces valeurs est fixé à zéro pour le coefficient de symétrie et 3 pour le coefficient de concentration. Les indices de Skewness et de Kurtosis de nos variables remplissent moyennement ces critères. La méthode du maximum de vraisemblance sera choisie dans les analyses qui suivent. Après plusieurs AFC sur les variables de chaque dimension, puis sur le modèle global, nous arrivons à valider le modèle qui a les indices et les facteurs suivants (*tableau 3*) :

Tableau 3 : Les indices d'ajustement du modèle global

	X2	dl	X2/dl	RMR	RMSEA	GFI	AGFI	NFI	TLI	CFI
Modèle	354.696	267	1.33	0.075	0.054	0.819	0.762	0.667	0.890	0.881
Normes			<5	< /0.05/ ou /0.08/	<0.05 ou 0.08	>0.9 ou 0.8	>0.8 ou 0.7	0.9	0.9	0.9

Les indices du modèle sont satisfaisants. La figure en *annexe 6* présente les variables du modèle global et leurs corrélations.

La fiabilité et la validité interne du modèle sont vérifiées par les coefficients Rhô de Joreskog et Rhô de validité convergente. Ces coefficients répondent aux normes et sont présentés dans *le tableau 4* ci-dessous.

Tableau 4 : Les indices de fiabilité et de validité du modèle global

Variable latente	Fiabilité (Rho de Joreskog)	Validité convergente	Validité discriminante				
			Varianc e extraite	Variance entre variables latentes (corrélation au carré)			
Taille (<i>Taille</i>)	0.77	0.50	0.511	<i>Taille <--> form</i>	0.319	<i>Metho <--> reput</i>	0.104
Réputation (<i>Reput</i>)	0.75	0.60	0.683	<i>Reput <--> form</i>	0.036	<i>Adeq <--> reput</i>	0.060
Rémunération variable (<i>Remva</i>)	0.76	0.48	0.556	<i>Remva <--> form</i>	0.092	<i>Remva <--> equip</i>	0.007
Gestion des équipes (<i>Equip</i>)	0.66	0.45	0.194	<i>Equip <--> form</i>	0.006	<i>Regle <--> remva</i>	0.000
Règles / valeur formalisée (<i>Regle</i>)	0.78	0.41	0.392	<i>Regle <--> form</i>	0.039	<i>Metho <--> remva</i>	0.000
Méthodologie/ Méthodes (<i>Metho</i>)	0.60	0.55	0.239	<i>Metho <--> form</i>	0.095	<i>Regle <--> equip</i>	0.047
Adéquation moyens/activité (<i>Adeq</i>)	0.62	0.55	0.217	<i>Adeq <--> form</i>	0.000	<i>Metho <--> equip</i>	0.265
Compétence technique (<i>Comtec</i>)	0.70	0.61	0.468	<i>Comtec <--> form</i>	0.002	<i>Adeq <--> equip</i>	0.179
Formation (<i>Form</i>)	0.54	0.52	0.286	<i>Taille <--> comtec</i>	0.099	<i>Regle <--> metho</i>	0.099
				<i>Reput <--> comtec</i>	0.002	<i>Regle <--> adeq</i>	0.031

				<i>Remva <--> comtec</i>	0.051	<i>Metho <--> adeq</i>	0.235
				<i>Equip <--> comtec</i>	0.091	<i>Taille <--> remva</i>	0.025
				<i>Regle <--> comtec</i>	0.000	<i>Regle <--> taille</i>	0.363
				<i>Metho <--> comtec</i>	0.299	<i>Reput <--> remva</i>	0.034
				<i>Adeq <--> comtec</i>	0.051	<i>Reput <--> equip</i>	0.344
				<i>Taille <--> reput</i>	0.068	<i>Regle <--> reput</i>	0.074

L'annexe 7 présente les principales estimations des paramètres du modèle global. Le tableau 5 ci-dessous présente les dimensions validées par les AFC dans notre modèle final.

Tableau 5 : Les dimensions de la performance retenues dans chaque axe

Axe	Dimensions retenues
<i>Client et environnement</i>	Taille
	Réputation
<i>Capital humain et apprentissage organisationnel</i>	Rémunération variable
	Gestion des équipes
	Compétences techniques des collaborateurs à l'embauche
	Formation des collaborateurs
<i>Processus interne et innovation</i>	Respect des procédures, des règles et formalisation des valeurs de l'entreprise
	Méthodologie et méthodes adaptées
	Adéquation entre les ressources et l'activité

3.4 Une typologie des cabinets d'audit selon leur stratégie

Dans cette partie, nous indiquons une typologie des cabinets d'audit selon leurs dimensions stratégiques. L'analyse typologique est une méthode de classification des individus en ensembles relativement homogènes dans lesquels les individus tendent à être semblables entre eux et différents des individus des autres groupes (Malhotra et alii, 2004). Notre objectif est d'identifier des groupes de cabinets qui sont différents à la fois selon leurs attitudes et comportements envers les dimensions de la performance. Etant donné la taille importante de notre échantillon (plus de 100 individus), la méthode de classification non hiérarchique, ou des nuées dynamiques, sera choisie (K-means Cluster Analysis procedure). Pour éviter d'avoir un nombre trop élevé de variables de départ et l'existence de liaison et de corrélation entre les variables, nous choisissons les facteurs issus des ACP réalisées ci-dessus (Evrard et al., 1997, p.399, 407).

Dans l'analyse typologique, nous utiliserons donc deux variables relatives aux résultats financiers (*croissance future du cabinet* et *croissance du nombre des mandats d'audit*), deux

variables concernant le client et l'environnement (*taille et image/réputation*), quatre facteurs liés au capital humain et à l'apprentissage (*partie variable des rémunérations, gestion des équipes, compétences techniques des auditeurs au moment de l'embauche et formation des auditeurs*) et trois facteurs retenus de la dimension processus interne et innovation (*règles et valeurs formalisées, méthodologie et méthodes, adéquation entre les moyens et l'activité*).

Après plusieurs essais, une solution à quatre est retenue. Elle permettra une distinction plus claire entre les groupes et une analyse plus pertinente du profil des groupes. *Le tableau 6 ci-dessous présente les résultats de la classification des cabinets d'audit en quatre groupes.*

Tableau 6 : Une typologie des cabinets d'audit légal

Variables standardisées	Centre de groupe final				ANOVA					
	G1	G2	G3	G4	Groupe		Erreur		F.	Sig.
	n=42 Réputés	n=20 Normatifs	n=29 Adaptatifs	n=23 Passifs	Carré moyen	ddl	Carré moyen	ddl		
Croissance future	.38323	-1.07978	.31307	-.15562	10.962	3	.728	110	15.052	.000
Croissance audit	.51886	.03649	-.20583	-.71968	8.158	3	.805	110	10.137	.000
Taille	.87723	-.75920	-.70297	-.05537	19.417	3	.498	110	39.011	.000
Image/ Réputation	.28875	-.62934	.46694	-.56879	8.396	3	.798	110	10.517	.000
Rémunération variable	.12865	-.48532	.02035	.16144	2.006	3	.973	110	2.062	.109
Gestion des équipes	.51888	-.76661	.38885	-.77120	13.709	3	.653	110	20.981	.000
Compétences techniques à l'embauche	-.15531	.49932	.29908	-.52768	4.999	3	.891	110	5.611	.001
Formation	.57089	.44892	-.58762	-.69195	12.915	3	.675	110	19.132	.000
Règles et valeurs formalisées	.57494	-.70207	-.49727	.18759	10.574	3	.739	110	14.311	.000
Méthodologie et méthodes	.16540	.44657	.38018	-1.16970	13.599	3	.656	110	20.718	.000
Adéquation entre moyens/activité	.35634	-.59613	.20326	-.38863	5.704	3	.872	110	6.544	.000

La taille des groupes est non-comparable (respectivement 42, 20, 29 et 23). Le groupe 1 est le plus nombreux (n=42), le groupe 2 est le moins nombreux (n=20). Nous pouvons constater que les variables *taille*, *gestion des équipes* et *méthodologie/méthodes* interviennent le plus dans cette classification (respectivement $F = 39.011$, 20.981 et 20.718), tandis que celles de *rémunération variable* et *compétences techniques à l'embauche* interviennent le moins ($F = 2.062$ et $F = 5.611$). En effet, le facteur « rémunération variable » a une signification élevée (0.109), cela explique qu'il n'y a pas de différence entre les groupes sur ce facteur.

Les auditeurs du **groupe 1**, le groupe le plus nombreux (n=42), perçoivent la performance du cabinet d'audit comme sensible à la taille (0.877) et à la gestion des équipes (0.518) mais sans accorder une place particulière aux compétences techniques des collaborateurs au moment de l'embauche (-0.155). Pourtant, ils privilégient la formation des collaborateurs (0.570). En effet, ces cabinets préfèrent recruter les débutants de profils très divers (non seulement les diplômés des filières comptables, mais principalement des diplômés des grandes écoles de commerce ou des écoles d'ingénieur), puis les former pour devenir des auditeurs polyvalents. La performance des cabinets de ce groupe est très orientée vers la croissance de l'activité d'audit comme la croissance future du cabinet (respectivement 0.518 et 0.383). Ces cabinets sont très attentifs à l'application des règles et la formalisation des valeurs (0.574), à l'adéquation entre les moyens et l'activité (0.356) comme à l'image/réputation (0.288). Ainsi, ces cabinets s'intéressent à tous les facteurs de la performance. Il s'agit des cabinets qui s'orientent vers la grande taille et la réputation obtenue grâce à la qualité de l'audit offerte. On qualifiera ces cabinets de « **réputés** ».

Quant aux cabinets du **group 2**, le groupe le moins nombreux (n=20), ils se sont avérés très sensibles aux compétences techniques à l'embauche (0.449) comme à la méthodologie et aux méthodes (0.446) et à la formation (0.448) mais sont moins sensibles à la croissance future du cabinet (-1.079) et à la taille (-0.759) ainsi qu'aux règles et aux valeurs formalisées (-0.702). Leur performance est légèrement orientée vers la croissance de l'activité d'audit (0.036). *A contrario*, la gestion des équipes, l'image et la réputation ainsi que l'adéquation entre les moyens et l'activité ne sont pas privilégiées (respectivement -0.766, -0.629 et -0.596). Ce sont en effet des cabinets qui veulent s'orienter vers une notoriété construite par l'application rigoureuse et rigide des règles comptables des auditeurs qui sont les « techniciens des chiffres » diplômés des filières comptables ou des écoles de commerce en province. La

formation continue en comptabilité des collaborateurs est un de leurs points forts. Les cabinets du groupe 2 seront considérés comme des « **normatifs** ».

Les auditeurs du **groupe 3** (n=29) sont présents dans des cabinets où la performance est considérée comme imprégnée par l'image et la réputation (0.466) et la gestion des équipes (0.388) mais peu par la formation (-0.587). Ce sont les cabinets où la croissance future et la méthodologie et les méthodes priment (respectivement 0.313 et 0.380). Quant au respect des règles déontologiques et à la formalisation des valeurs comme à la croissance de l'activité d'audit, ils ne sont pas considérés comme des caractéristiques essentielles de la performance (respectivement -0.497 et -0.205). La taille n'est pas du tout perçue comme importante pour la performance (-0.702). Cette dernière est légèrement orientée vers l'adéquation entre les moyens et l'activité (0.203) et les compétences techniques à l'embauche (0.299). Les cabinets du groupe 3 seront qualifiés d' « **adaptatifs** ».

Concernant les auditeurs du **groupe 4** (n=23), nous pouvons constater que celui-ci se distingue nettement des trois autres en affichant les scores les moins élevés sur presque toutes les variables. Les membres de ce groupe accordent le moins d'importance à la plupart des facteurs de la performance, notamment à la méthodologie et les méthodes (-1.169), à la croissance de l'activité de l'audit (-0.719) et à la gestion des équipes (-0.771). Les cabinets de ce groupe ont des scores négatifs concernant l'image et la réputation (-0.568), les compétences techniques à l'embauche (-0.527) et la formation (-0.691). Ils sont moins sensibles à l'adéquation entre les moyens et l'activité (-0.388). Ils sont pourtant légèrement orientés vers le respect des règles et des valeurs (0.187) et la rémunération variable (0.161). Ce sont en effet des cabinets de petite taille, dont le commissariat aux comptes prend une place modeste dans leur activité. Il s'agit peut-être de cabinets incertains de leur avenir qui perçoivent les évolutions de l'environnement professionnel (concentration des cabinets, évolution du métier) mais n'arrivent pas à y répondre. Cette situation peut s'expliquer par la forte concurrence sur le marché de l'audit, la difficulté de s'extraire des missions quotidiennes pour réaliser de nouvelles missions, les nouvelles exigences du métier ou la nécessité de la mise en place d'une nouvelle organisation. Par manque de ressources et de moyens, pour eux, un tableau de bord stratégique n'a pas beaucoup de sens. Ces cabinets accordent néanmoins de l'importance au respect des règles d'audit et à la rémunération variable des collaborateurs. Nous pouvons les identifier comme des cabinets qui doutent, ou de « **passifs** ».

Ainsi, l'analyse typologique par la méthode des nuées dynamiques a mis en évidence quatre groupes de cabinets homogènes selon leur orientation stratégique, qui sont : *les réputés, les normatifs, les adaptatifs et les passifs*. Nous pouvons synthétiser les caractéristiques de chaque groupe dans le tableau de l'annexe 8.

CONCLUSION

Notre recherche présente la vision de la performance des cabinets d'audit légal par les auditeurs français. Elle a pour but de construire une échelle de mesure des indicateurs de la performance des cabinets d'audit légal en France.

Pour construire cet outil, nous avons adopté la démarche préconisée par Churchill (1979) dans notre contexte de recherche. Nous avons mobilisé les théories concernant la performance, la mesure de la performance, notamment le Balanced Scorecard et l'approche par le capital intellectuel, et la littérature sur l'audit légal. Les allers-retours entre la littérature et le terrain nous ont permis de proposer un modèle théorique qui est un tableau de bord combiné et intégré des dimensions de la performance, à savoir : finance, client et environnement, capital humain et apprentissage, processus interne et innovation. Les entretiens ouverts et semi-directifs nous ont permis ensuite de relever les items dans chacune de ces dimensions pour élaborer notre questionnaire dans l'étude quantitative.

Nous avons ensuite effectué une enquête auprès de plus de 1400 auditeurs en France et avons reçu 114 réponses exploitables.

Les traitements des données de l'étude quantitative nous ont apporté des résultats intéressants. A partir des analyses en composantes principales (ACP), nous avons détecté : deux facteurs dans la dimension finance (*croissance du cabinet d'audit et croissance du chiffre d'affaires de l'activité d'audit légal*), deux facteurs dans la dimension client et environnement (*taille et bonne image du cabinet*), quatre facteurs dans la dimension capital humain et apprentissage (*partie variable de la rémunération des collaborateurs, gestion des équipes des auditeurs, formation et compétences techniques des auditeurs au moment de l'embauche*) et trois facteurs dans la dimension processus interne et innovation (*respect des procédures, des règles et formalisation des valeurs, respect de la méthodologie et des méthodes d'audit, adéquation entre les moyens et l'activité*).

L'analyse factorielle confirmatoire nous a permis de valider le modèle proposé. Nous avons pu valider les items dans chaque facette ainsi que le modèle global. Il est intéressant de trouver que la dimension Finance n'est pas relevée dans le modèle final. Ceci s'explique par les caractéristiques spécifiques du métier d'audit légal : la performance du cabinet d'audit légal n'est pas appréhendée par l'approche financière classique comme dans les entreprises à but lucratif.

Apartir de l'analyse typologique, quatre groupes de cabinets ont émergé : les réputés, les normatifs et les adaptatifs et les passifs.

La limite majeure de la recherche est son caractère exploratoire. Ce dernier s'explique par l'absence de recherches antérieures en la matière et par la difficulté de réaliser une étude de validation auprès de la population des auditeurs. La deuxième limite est liée au fait que la performance des cabinets a été construite selon la perception des auditeurs, elle ne présente pas forcément la réalité des cabinets.

Les résultats obtenus devraient être confirmés par les études qualitatives, précisément par les entretiens confirmatoires, et par une enquête quantitative sur un autre échantillon. Nous envisageons également d'effectuer des études comparatives des pratiques réelles des cabinets avec des points de vue des parties prenantes, les Directeurs comptables financiers, par exemple.

REFERENCES BIBLIOGRAPHIQUES

- Accounting Today (1996), "Ernst captures crown in client satisfaction survey", April, 3, 38, pp.8-21
Accounting Today (1994), "Andersen tops CFO ratings", March, 14, 5
Accounting Today (1992), "5 top firms accept CAP awards", November 9, 30
Alain M. (1998), « Réussir la qualité de service : plaidoyer pour la performance réalisée avec discipline et innovation », Editions nouvelles Barnard C. (1938), The functions of the executive, Harvard U. press
Barney J. (1991), "Firms resources and sustained competitive advantage", Journal of Management, vol. 17(1), pp.99-120
Bédard J., Richard Baker C. et Prat dit Hauret C. (2002), « La réglementation de l'audit: une comparaison entre le Canada, les Etats-Unis et la France », Comptabilité, Contrôle, Audit, numéro spécial, mai, pp.139-168
Behn B. K., Carcello J. V., Hermanson D. R. et Hermanson R. H. (1997), "The determinants of audit client satisfaction among clients of Big 6 firms", Accounting Horizons, march, vol. 11, n° 1, pp. 8-25
Bennecib F. (2004), De l'efficacité du co-commissariat aux comptes, thèse de doctorat, Dauphine
Bessire D. (2000), « Tableaux de Bord, Balanced Scorecard et Pilotage : l'entreprise au risque de perdre », Cahier de recherche n° 00-05, Observatoire de Stratégies d'Entreprises, Sorbonne
Bontis N. (2002), "Word Congress of Intellectual readings", Butterworth-Heinemann-KMCI Press, Boston, MA

- Bontis N. (2001), "Assessing knowledge assets : a review of the models used to measure intellectual capital", *International Journal of Management Reviews*, Mar, vol.3, n°1, pp.41-61
- Bontis N. (1998), "Intellectual capital : an exploratory study that develops measures and models", *Management Decision*, 36(2), pp.63-76
- Bouquin H. (2004), *Le contrôle de gestion*, PUF, 6^{ème} éd., Paris, 508p
- Bouquin H. et Pesqueux Y. (1999), « Vingt ans de contrôle de gestion ou le passage d'une technique à une discipline », *Comptabilité, Contrôle, Audit*, mai, pp.93-105
- Bourguignon A. (1997), « Sous les pavés la plage... ou les multiples fonctions du vocabulaire comptable : l'exemple de la performance », *Comptabilité, Contrôle, Audit*, tome 3, vol.1, mars, pp.89-101
- Bourguignon A. (1995), « Peut-on définir la performance ? » *Revue française de la comptabilité*, juillet-août, pp.60-66
- Carcello J. V., Hermanson R. H. et McGrath N. T. (1992), "Audit quality attributes: the perceptions of audit partners, preparers, and financial statement users", *Auditing : A Journal of Practice and Theory*, 11, spring, pp.1-15
- Churchill G.A. (1979), "A paradigm for developing better measures of marketing constructs", *Journal of Marketing Research*, vol. 16, pp.64-73
- Colasse B. (2003), « Audit, une mission impossible ? »
<http://www.crefige.dauphine.fr/recherche/actualite/novembre.htm>
- DeAngelo L.E. (1981), "Auditor size and audit quality", *Journal of Accounting and Economics*, vol. 3, pp.183-199
- Dierickx I. et Cool K. (1989), "Asset stock accumulation and sustainability of competitive advantages", *Management Sciences*, pp.1504-1513
- Drucker P. (1966), *The effective executive*, NY, Harper and Row
- Edvinsson L. et Sullivan P. (1996), "Developing a model for managing intellectual capital", *European Management Journal*, 14(4), pp.356-364
- Edvinsson L. et Malone M.S. (1997), *Intellectual capital : The proven way to establish your company's real value by measuring its hidden brainpower*, London, Judy Piatkus
- Engström T.E.J., Westnes P., Furdal Westnes S. (2003), "Evaluating intellectual capital in the hotel industry", *Journal of Intellectual Capital*, vol 4, n°3, pp.287-303
- Epingard P. (1999), *L'investissement immatériel: cœur d'une économie fondée sur le savoir*, Paris, CNRS Edition, 247p.
- Evrard Y. et al. (1997), *Market : études et recherches en marketing, fondements, méthodes*, Ed Nathan, 670p
- Gonthier-Besacier N. (2001), « Une mesure de l'impact de la reformulation du rapport général des commissaires aux comptes », *Comptabilité, Contrôle, Audit*, tome 7, vol.1, mars
- Grant R.M. (1991), "The resource-based theory of competitive advantage: implications for strategy formulation", *California Management Review*, pp.114-135, printemps
- Guthrie J. et Petty R. (2000), "Intellectual literature review : measurement, reporting and management", *Journal of Intellectual Capital*, vol 1, n°2, pp.155-176
- Hartley R.H. et Ross T.L. (1972), "MAS and auditor independence: an image problem", *Journal of Accountancy*, novembre, pp. 45-52.
- Herriau Ch. (1999), « Le concept de performance soutenable en comptabilité de gestion », *Finance, Contrôle, Stratégie*, vol. 2, n° 3, pp.147-177
- Jensen M. et Meckling W. (1976), "Theory of the firm: managerial behavior, agency costs and ownership structure", *Journal of Financial Economics*, n°3, pp.305-360
- Kaplan R.S. et Norton D.P. (1998), *Le Tableau de Bord Prospectif*, Les Editions d'Organisation, Paris
- Lebas M. (1995), « Oui, on peut définir la performance », *Revue française de la comptabilité*, juillet-août, pp.67-72
- Lorino P. (2003), *Méthodes et pratiques de la performance*, éd. d'Organisation, Paris, 521p.
- Lynn B. (1998), « Intellectual capital », *CMA Magazine*, February, pp.10-15
- Malhotra N.K. et al. (2004), *Etudes marketing avec SPSS*, 4^e éd., Paris Pearson Education, 664p
- Malleret V. (1994), « Du contrôle de gestion au management de la performance », dans *Les professeurs du groupe HEC, L'Ecole de Managers de demain*, Economica, avec le concours de la Fondation HEC, collection « Gestion » ; pp.121-143
- Manita R. (2007), *Le comité d'audit et la qualité de l'audit externe: quelle interaction?* AFFI, Bordeaux
- Mautz R.K. et Sharaf H.A. (1961), *The Philosophy of Auditing*, American Accounting Association
- McNair C.J. (1991), "Proper compromises: the management control dilemma in public accounting and its impact on auditor behavior", *Accounting, Organizations and Society*, vol.16, n°7, pp.635-653
- Mikol A. (1999), *Les audits financiers : comprendre les mécanismes du contrôle légal*, Ed. d'Organisation, 193p
- Moizer P. (1997), "Auditor reputation: the international empirical evidence", *International Journal of Auditing*, vol.1, n°1, pp.61-74

Norrekliit H. (2000), "The balance on the balanced scorecard, a critical analysis of some of its assumptions", *Management Accounting Research*, vol.11, n°1, pp.65-88

Palmrose Z. (1986), "Audit fees and auditor size : Further evidence", *Journal of Accounting Research*, 24, spring, pp.97-110

Penrose E. (1959), *The theory of the growth of the firm*, Wiley, New York

Prahalad C.K. et Hamel G. (1990), "The core competence of the corporation", *Havard Business Review*, pp.79-81, May, June

Prat dit Hauret C. (2003), « L'indépendance perçue de l'auditeur », *Revue française de Gestion*, n°147, juin, pp.105-117

Raffeegeau J., Dufils P. et de Ménonville D. (1994), *L'audit financier*, PUF, 126p.

Teece D. (2000), *Managing intellectual capital : organizational, strategic, and policy dimensions*, Oxford University press, 300p.

Richard C. (2003), « L'indépendance de l'auditeur : pairs et manques », *Revue française de gestion*, n°147, vol.29, nov/déc, pp.118-131

Roos J., Roos G., Edvinsson L. et Dragonetti N.C. (1997), *Intellectual capital – navigating in the new business landscape*, London : Macmillan

Schroeder M. S., Solomon I., and Vickrey D.W. (1986), "Audit quality: The perceptions of audit-committee chairpersons and audit partners", *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 5 (Spring), pp.86-94

Shockley R. (1981), "A perceptions of auditors' independence : an empirical analysis", *The Accounting Review*, Octobre, vol.56, n°4, pp.785-801

Stewart T.A. (1997), *Intellectual Capital : the new wealth of organizations*, New York : Currency, Doubleday

Sutton S.G. (1993), "Toward an understanding of the factors affecting the quality of the audit process", *Decision Sciences*, vol 24, iss1, pp.88-105

Tondeur H. (2003), « Les déterminants de la qualité des missions de commissariat aux comptes », 24^{ème} Congrès de l'AFC, 22-23 mai 2003, Louvain La Neuve

Wegmann G. (2001), *Contributions théoriques, instrumentales et empiriques à la résolution de la problématique de l'articulation entre le management stratégique et le contrôle de gestion*, thèse, IAE de Paris, Sorbonne

Wenerfelt B. (1984), "A resource-based view of the firm", *Strategic Management Journal*, vol. 5, pp.171-180

Wenerfelt B. (1990), "From critical resources to corporate strategy", *Journal of General Management*, vol.14, pp.6-7

ANNEXES

Annexe 1 : Les critères génériques du tableau de bord stratégique intégré

(Wegmann, 2001)

Tableaux de bord stratégiques version anglo-saxonne	Tableaux de bord stratégiques version scandinave
Dimension clients et environnement concurrentiel : 1- satisfaction des clients, 2- parts de marché, 3- acquisition de nouveaux clients, 4- qualité produits et services	Dimension capital humain : 13- influence des compétences sur la performance (valeur compétences), 14- savoirs et savoir-faire, 15- formations stratégiques, 16- comportement, 17- capacités d'innovation
Dimension financière : 5- chiffre d'affaires, 6- gestion des actifs, 7- valeur actionnariale,	Dimension clients et relations avec les autres parties prenantes : 18- image de marque, 19- investissements commerciaux,
Dimension apprentissage organisationnel : 8- productivité individuelle, 9- satisfaction des employés	Dimension organisationnelle : 20- adaptabilité des processus, 21- adaptabilité des infrastructures, 22- maîtrise des flux d'informations
Dimension processus internes et innovation : 10- efficacité des processus (production, innovation...), 11- efficacité des infrastructures, 12- investissements en R et D	Dimension financière : 23- valeur future pour les parties prenantes, 24- valeur dégagée pour les parties prenantes

Annexe 2 : Extrait du questionnaire

Quelle importance attachez-vous aux éléments suivants de la performance d'un cabinet d'audit dans sa mission de commissariat aux comptes ?

Vous voudrez bien entourer la valeur retenue. **Merci de donner une réponse indépendante des pratiques actuelles de votre cabinet.**

1	2	3	4	5	
Pas du tout important	Peu important	Moyennement important	Important	Très important	
1. Rôle, comportement et responsabilité de l'associé signataire du rapport.....	1	2	3	4	5
2. Comportement des collaborateurs (sensibilité à l'éthique : fermeté, rigueur morale).....	1	2	3	4	5
3. Compétences techniques des collaborateurs	1	2	3	4	5
4. Respect des règles déontologiques (indépendance et conflits d'intérêt, incompatibilités, secret professionnel.....)	1	2	3	4	5
5. Respect des normes comptables	1	2	3	4	5
6. Rôle important d'une direction technique et de qualité	1	2	3	4	5
7. Existence et rôle important des contrôles internes de qualité (supervision, revue indépendante.....)	1	2	3	4	5
8. Rotation systématique des associés sur les dossiers.....	1	2	3	4	5
9. Formalisation des valeurs du cabinet (existence et respect d'une charte éthique).....	1	2	3	4	5
10. Culture axée sur le travail d'équipe.....	1	2	3	4	5
11. Rôle important du système d'évaluation des risques d'audit	1	2	3	4	5
12. Respect de la procédure d'acceptation et de maintien de mandat	1	2	3	4	5
13. Dimension internationale du cabinet	1	2	3	4	5
14. Impact sur l'image et la notoriété du cabinet d'affaires ou scandales financiers.....	1	2	3	4	5
15. Bonne réputation du cabinet.....	1	2	3	4	5
16. Absence de la mise en cause de la responsabilité du cabinet.....	1	2	3	4	5
17. Mise en place d'un tableau de bord stratégique, ou de la qualité totale, ou ISO.....	1	2	3	4	5
18. Dimension multidisciplinaire du cabinet.....	1	2	3	4	5
19. Productivité du travail	1	2	3	4	5
20. Expertises spécifiques développées (secteur d'activité, segment de clientèle, expertise spécifique reconnue, etc.).....	1	2	3	4	5
21. Adaptabilité des travaux d'audit aux risques de l'entreprise	1	2	3	4	5
22. Appréciation des procédures d'audit (évaluation du contrôle interne, techniques d'obtention d'éléments probants.....)	1	2	3	4	5
23. Recours à des spécialistes (experts fiscaux, en informatique.....)	1	2	3	4	5
24. Méthodologie et méthodes de travail adaptées.....	1	2	3	4	5
25. Logiciels d'audit adaptés.....	1	2	3	4	5
26. Bonne communication avec la Direction de l'entreprise cliente (Direction Générale, Directeur Financier, Comité d'Audit).....	1	2	3	4	5
27. Existence d'une 'dose' de pragmatisme dans l'application des règles	1	2	3	4	5
28. Stabilité du personnel.....	1	2	3	4	5
29. Respect du processus d'affectation des collaborateurs en mission.....	1	2	3	4	5
30. Satisfaction des collaborateurs	1	2	3	4	5
31. Respect du processus d'évaluation des collaborateurs	1	2	3	4	5
32. Ambiance de travail	1	2	3	4	5
33. La partie variable de rémunération des collaborateurs en fonction :					
- des honoraires relatifs à leur portefeuille de clients.....	1	2	3	4	5
- des honoraires globaux du cabinet	1	2	3	4	5
- des objectifs qualitatifs.....	1	2	3	4	5
- de la rentabilité des missions effectuées.....	1	2	3	4	5
34. Importance accordée dans le processus d'embauche :					
- aux compétences techniques.....	1	2	3	4	5
- aux aptitudes relationnelles.....	1	2	3	4	5
- au « capital relationnel » (carnet d'adresse, par exemple).....	1	2	3	4	5
- aux qualités morales et au caractère.....	1	2	3	4	5
- au niveau de diplôme.....	1	2	3	4	5
- au niveau d'expérience acquise.....	1	2	3	4	5
- aux possibilités d'évolution et de développement de carrière.....	1	2	3	4	5
35. Formation dispensée aux collaborateurs :					
- formation théorique.....	1	2	3	4	5
- sur le terrain	1	2	3	4	5
36. Parmi les formations par nature dispensées aux collaborateurs :					
- formation sur la comptabilité française.....	1	2	3	4	5
- formation sur les normes comptables internationales.....	1	2	3	4	5
- formation sur l'audit et la méthodologie.....	1	2	3	4	5
- formation sur les secteurs.....	1	2	3	4	5
- formation sur l'éthique et les règles d'indépendance.....	1	2	3	4	5
37. Croissance du CA de l'activité d'audit.....	1	2	3	4	5
38. Taille importante du cabinet (en CA et en effectif)	1	2	3	4	5
39. Bonne rentabilité financière du cabinet	1	2	3	4	5
40. Existence d'un comité d'audit chez le client.....	1	2	3	4	5
41. Existence des contrôles externes de qualité.....	1	2	3	4	5
42. Conscience des sanctions judiciaires et professionnelles.....	1	2	3	4	5
43. Cohérence entre la taille du budget et la complexité de la mission	1	2	3	4	5
44. Cohérence entre la taille du cabinet et l'importance de mandats	1	2	3	4	5
45. Politique de facturation et de recouvrement (nombre d'heures/taux d'honoraires).....	1	2	3	4	5
46. Satisfaction des clients	1	2	3	4	5
47. Importance de portefeuille de mandats.....	1	2	3	4	5
48. Croissance de mandats.....	1	2	3	4	5
49. Valeur future pour les partenaires.....	1	2	3	4	5

Annexe 3 : Les indicateurs de la performance retenus dans chaque dimension

Finance		Client/environnement		Capital humain/apprentissage organisationnel				Processus interne/innovation			
<i>Intitulé et n° de l'indicateur</i>		<i>Intitulé et n° de l'indicateur</i>		<i>Intitulé et n° de l'indicateur</i>		<i>Intitulé et n° de l'indicateur</i>		<i>Intitulé et n° de l'indicateur</i>		<i>Intitulé et n° de l'indicateur</i>	
Croissance du CA	51	Dimension internationale	13	Comportement des collaborateurs	2	Embauche en fonction des compétences techniques	37	Rôle et comportement des associés	1	Logiciels d'audit adaptés	25
Bonne rentabilité financière	53	Impact de scandale sur l'image	14	Compétences techniques des collaborateurs	3	Embauche en fonction des aptitudes relationnelles	38	Respect des règles déontologiques	4	Dose de pragmatisme dans l'application des règles	27
Politique de facturation et de recouvrement	59	Bonne réputation	15	Culture axée sur le travail en équipe	10	Embauche en fonction du capital relationnel	39	Respect des normes comptables	5	Existence du comité d'audit chez les clients	54
Portefeuille de mandats	61	Absence de mise en cause	16	Productivité	19	Embauche en fonction des qualités morales et de caractère	40	Existence et importance d'une direction technique et d'une direction de la qualité	6	Existence des contrôles externes de qualité	55
Croissance du nombre de mandats	62	Dimension multidisciplinaire	18	Stabilité du personnel	28	Embauche en fonction du diplôme	41	Existence et importance des contrôles internes de qualité	7	Conscience des sanctions judiciaires et professionnelles	56
Valeur future pour les partenaires	63	Expertises spécifiques développées	20	Respect du processus d'affectation des collaborateurs	29	Embauche en fonction de l'expérience	42	Rotation systématique des associés	8	Adéquation budget/complexité de mission	57
		Communication avec client	26	Satisfaction des collaborateurs	30	Embauche en fonction du développement potentiel de carrière	43	Formalisation des valeurs du cabinet	9	Adéquation taille/ importance des mandats	58
		Taille importante	52	Respect processus d'évaluation des Collaborateurs	31	Formation dispensée : théorie	44	Importance du système d'évaluation des risques d'audit	11		
		Satisfaction des clients	60	Ambiance de travail	32	Formation dispensée : sur le terrain	45	Respect de la procédure d'acceptation et de maintien des mandats	12		
				Rémunération en fonction de ses horaires	33	Formation à la comptabilité française	46	Mise en place d'un tableau de bord stratégique, ou de la qualité totale, ou ISO	17		
				Rémunération en fonction des honoraires globaux	34	Formation à la comptabilité internationale	47	Adaptabilité des travaux/risque	21		
				Rémunération en fonction des objectifs qualitatifs	35	Formation axée s/ l'audit et la méthodologie	48	Appréciation des procédures audit	22		
				Rémunération en fonction de la rentabilité des missions	36	Formation axée sur le secteur	49	Recours à des spécialistes	23		
						Formation à l'éthique et à la déontologie	50	Méthodologie et méthodes de travail adaptées	24		

Annexe 4 : Les facteurs émergés des ACP dans chaque dimension

Annexe 4.1 : Les facteurs de la dimension « Finance »

Interprétation	Variable n°	Intitulé	Communa- lité	Corrélation variable/facteur	
				<i>Facteur 1</i>	<i>Facteur 2</i>
<u>Croissance future du cabinet</u>	V63	Valeur future pour partenaires	0.906	0.930	
	V53	Bonne rentabilité financière	0.863	0.922	
<u>Croissance des mandats d'audit</u>	V61	Portefeuille de mandats	0.816		0.803
	V62	Croissance de mandats	0.768		0.808
<i>Valeur propre du facteur</i>				2.176	1.167
<i>% de variance expliquée</i>				54.400	29.176
<i>% de variance cumulée</i>				54.400	83.576
<i>Alpha de Cronbach</i>				0.856	0.675
<i>KMO = 0.453, Bartlett = 178.129, dl = 6, p = 0.000</i>					

Méthode d'extraction : Analyse en composantes principales. Méthode de rotation : Varimax avec normalisation de Kaiser. La rotation a convergé en 3 itérations.

Annexe 4.2 : Les facteurs de la dimension « Client/Environnement »

Interprétation	Variable n°	Intitulé	Communa- lité	Corrélation variable/facteur	
				<i>Facteur 1</i>	<i>Facteur 2</i>
<u>Grande taille</u>	V13	Dimension internationale	0.708	0.827	
	V20	Expertises spécifiques développées	0.678	0.822	
	V52	Taille importante	0.685	0.796	
<u>Bonne image/Réputation</u>	V16	Bonne réputation	0.824		0.904
	V15	Absence de mise en cause de responsabilité	0.792		0.864
<i>Valeur propre du facteur</i>				2.476	1.211
<i>% de variance expliquée</i>				49.527	24.221
<i>% de variance cumulée</i>				49.527	73.747
<i>Alpha de Cronbach</i>				0.765	0.761
<i>KMO = 0.692, Bartlett = 155.675, dl = 10, p = 0.000</i>					

Méthode d'extraction : Analyse en composantes principales. Méthode de rotation : Varimax avec normalisation de Kaiser. La rotation a convergé en 3 itérations.

Annexe 4.3 : Les facteurs de la dimension « Capital humain/Apprentissage »

Interprétation	Variab- les n°	Intitulé	Comm- unalité	Corrélation variable/facteur			
				<i>Fac 1</i>	<i>Fac 2</i>	<i>Fac 3</i>	<i>Fac 4</i>
<u>Rémunération variable</u>	V33	Rémunération en fonction de ses horaires	0.776	0.875			
	V34	Rémunération en fonction des honoraires globaux	0.653	0.784			
	V36	Rémunération en fonction de la rentabilité des missions	0.645	0.749			
<u>Gestion équipes</u>	V29	Respect du processus d'affectation des collaborateurs	0.550		0.737		
	V38	Embauche en fonction des aptitudes relationnelles	0.500		0.689		
	V32	Ambiance de travail	0.552		0.686		

	V28	Stabilité du personnel	0.485		0.664		
Compétences techniques à l'embauche	V37	Embauche en fonction des compétences techniques	0.808			0.892	
	V42	Embauche en fonction de l'expérience	0.722			0.820	
Formation	V47	Formation à la comptabilité internationale	0.709				0.831
	V45	Formation : sur le terrain	0.635				0.763
Valeur propre du facteur				2.662	1.777	1.527	1.108
% de variance expliquée				23.834	16.155	13.882	10.076
% de variance cumulée				23.834	39.989	53.871	63.948
Alpha de Cronbach				0.755	0.650	0.683	0.512
KMO = 0.644, Bartlett = 245.107, dl = 55, p = 0.000							

Méthode d'extraction : Analyse en composantes principales. Méthode de rotation : Varimax avec normalisation de Kaiser. La rotation a convergé en 5 itérations.

Annexe 4.4 : Les facteurs de la dimension « Processus interne/Innovation »

Interprétation	Variable n°	Intitulé	Comm unalité	Corrélation variable/facteur		
				Fac 1	Fac 2	Fac 3
<u>Respect procédure/règles, formalisation des valeurs</u>	V6	Existence et importance d’une direction technique et de qualité		0.730		
	V9	Formalisation des valeurs du cabinet par charte éthique		0.706		
	V12	Respect de la procédure d’acceptation et de maintien de mandat		0.699		
	V8	Rotation systématique des associés		0.695		
	V54	Existence du comité d’audit chez clients		0.689		
	V4	Respect des règles déontologiques		0.612		
<u>Méthodologie, méthodes adaptées</u>	V25	Logiciels d’audit adaptés			0.805	
	V24	Méthodologie et méthodes de travail adaptées			0.788	
<u>Adéquation moyens/activité</u>	V58	Cohérence taille/importance des mandats				0.872
	V57	Cohérence budget/complexité de mission				0.738
<i>Valeur propre du facteur</i>				3.226	1.605	1.123
<i>% de variance expliquée</i>				32.263	16.052	11.228
<i>% de variance cumulée</i>				32.263	48.315	59.543
<i>Alpha de Cronbach</i>				0.788	0.593	0.576
<i>KMO = 0.726, Bartlett = 255.069, dl =45, p=0.000</i>						

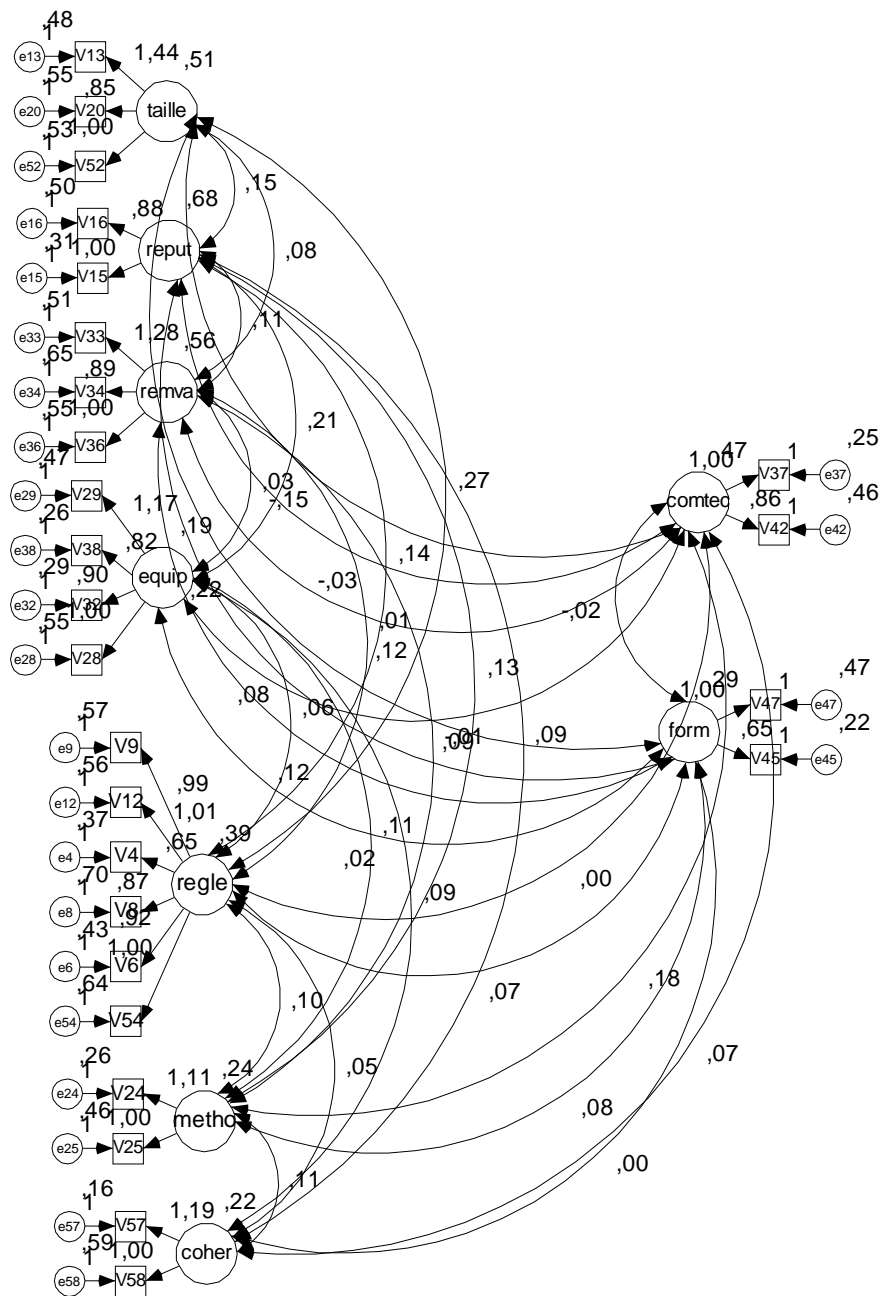
Méthode d'extraction : Analyse en composantes principales. Méthode de rotation : Varimax avec normalisation de Kaiser. La rotation a convergé en 5 itérations.

Annexe 5 : Les indices de symétrie et de concentration des items

Variables	Symétrie (Skewness)	Concentration (Kurtosis)	Variables	Symétrie (Skewness)	Concentration (Kurtosis)
V53	-.854	1.090	V37	-.800	1.141
V63	-.561	1.260	V42	-.447	.048
V61	-.302	-.388	V47	-.696	.625
V62	-.644	.549	V45	-.040	-.234
V13	.522	-.658	V9	-.280	-.249
V20	-.361	-.214	V4	-1.394	1.661

V52	-.332	-.375	V12	-.297	-.348
V16	-1.010	.798	V8	.278	-.349
V15	-1.155	1.073	V6	-.601	.489
V33	-.218	-1.161	V7	-.617	.615
V34	-.192	-.959	V21	-.583	.219
V36	-.540	-.580	V23	-.023	-.983
V29	-.203	-.256	V24	-.348	-.160
V38	-.007	-.433	V25	-.569	.314
V32	-.491	.538	V58	-.522	.242
V28	-.585	.576	V57	-.756	2.430

Annexe 6 : Le modèle global



Annexe 7 : Les principales estimations des paramètres du modèle global

Corrélation de l'item et le facteur (poids standardisés)		Corrélation multiple au carré		Corrélation entre les facteurs		Variance des facteurs		Variance des erreurs	
V54<--- regle	.618	V45	.357	Taille <- - > form	.565	regle	.392	e54	.635
V6 <--- regle	.661	V47	.378	Reput <- - > form	.190	metho	.239	e6	.432
V8 <--- regle	.544	V42	.430	Remva <- - > form	.303	adeq	.217	e8	.701
V4 <--- regle	.558	V37	.655	Equip <- - > form	.080	taille	.511	e4	.370
V9 <--- regle	.634	V29	.361	Regle <- - > form	.198	reput	.683	e12	.559
V25 <--- metho	.584	V38	.333	Metho <- - > form	.309	remva	.556	e9	.570
V24 <--- metho	.728	V32	.347	Adeq <- - > form	.014	equip	.194	e25	.462
V58 <--- adeq	.518	V28	.262	Comtec <- - > form	-.042	comtec	.468	e24	.260
V57 <--- adeq	.810	V33	.642	Taille <- - > comtec	-.316	form	.286	e58	.592
V12 <--- regle	.647	V34	.408	Reput <- - > comtec	-.046			e57	.161
V52 <--- taille	.700	V36	.501	Remva <- - > comtec	.226			e52	.533
V20 <--- taille	.635	V16	.513	Equip <- - > comtec	.302			e20	.546
V13 <--- taille	.830	V15	.691	Regle <- - > comtec	.011			e13	.481
V15 <--- reput	.831	V13	.689	Metho <- - > comtec	.547			e15	.305
V16 <--- reput	.716	V20	.403	Adeq <- - > comtec	.226			e16	.505
V36 <--- remva	.708	V52	.490	Taille <- - > reput	.262			e36	.555
V34 <--- remva	.638	V57	.657	Taille <- - > remva	.158			e34	.645
V33 <--- remva	.801	V58	.268	Regle <- - > taille	.603			e33	.505
V28 <--- equip	.512	V24	.530	Reput <- - > remva	.185			e28	.547
V32 <--- equip	.589	V25	.341	Reput <- - > equip	.587			e32	.295
V29 <--- equip	.601	V9	.402	Regle <- - > reput	.273			e38	.263
V37 <--- comtec	.810	V12	.418	Metho <- - > reput	.322			e29	.471
V42 <--- comtec	.656	V4	.311	Adeq <- - > reput	.246			e37	.246
V47 <--- form	.615	V8	.296	Remva <- - > equip	.082			e42	.460
V45 <--- form	.598	V6	.437	Regle <- - > remva	.024			e47	.470
V38 <--- equip	.577	V54	.381	Metho <- - > remva	-.018			e45	.215
				Regle <- - > equip	.219				
				Metho <- - > equip	.515				
				Adeq <- - > equip	.423				
				Regle <- - > metho	.316				
				Regle <- - > adeq	.175				
				Metho <- - > adeq	.485				

Annexe 8 : Synthèse des caractéristiques des groupes de l'analyse typologique

G1 : LES REPUTES <i>N=42</i>	G2 : LES NORMATIFS <i>n=20</i>	G3 : LES ADAPTATIFS <i>n=29</i>	G4 : LES PASSIFS <i>n=23</i>
<ul style="list-style-type: none"> - grande taille - réputés par qualité de l'audit - très attentifs aux critères de performance : gestion des équipes, respect des règles, formalisation des valeurs, formation continue en comptabilité, adéquation entre moyens et activité, adaptabilité des travaux - attention à la croissance de l'activité d'audit et du cabinet - pas d'importance accordée aux compétences techniques à l'embauche. 	<ul style="list-style-type: none"> - la plupart sont de petite taille (14/20) - pas sensibles à l'image, à la croissance future ni aux règles et valeurs formalisées, - très attentifs aux compétences techniques à l'embauche, à la formation et aux méthodes et méthodologie, - pas d'attention à la taille, ni à la rémunération variable ou à l'adéquation moyens/activité. 	<ul style="list-style-type: none"> - très imprégnés par l'image et la réputation, les méthodes et méthodologie ; - peu attentifs à la croissance de l'activité d'audit et la formation, très attentifs à la gestion des équipes ; - orientés vers l'adéquation moyens/activité et les compétences techniques à l'embauche ; - peu d'importance accordée à la taille ni aux règles déontologiques ; - légèrement orientés vers la partie variable des rémunérations ; - CA et image stables ou croissants. 	<ul style="list-style-type: none"> - petite taille - peu de commissariat aux comptes - clients : PME - pas d'importance accordée aux critères de performance - réputation régionale - peu de ressources.